

Тема 11: Контроль качества в аудите

Вопросы

- Понятие «качество аудита»;
- Пользователи профессионального мнения аудитора и их влияние на качество аудита;
- Взаимосвязь понятий «качество бухгалтерского учета» и «качество аудита».

Аудиту как услуге свойственны следующие особенности, характеризующие сервисную деятельность в целом: неосвязаемость, несохраняемость, персонифицированная направленность, неотделимость, участие клиента в сервисном процессе, комплексность. Кроме того, аудит отличается противоречивостью и расширенной адресностью. В силу таких особенностей концепции качества, разработанные для материальной сферы, не могут быть в полной мере применимы в сфере услуг.

С точки зрения практической деятельности **качество аудита** можно рассматривать **следующим образом.**

Первый подход. Качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения является прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудиторов. Это интуитивно ощущаемое качество, основанное на взаимодействии между аудитором – исполнителем процесса проведения аудиторской проверки и фирмой-заказчиком.

Второй подход. Качество в аудите определяется **рейтингом аудиторской фирмы**, который учитывает такие позиции, как, например, конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, продолжительность работы компании на рынке аудиторских услуг, опыт и квалификация аудиторов, количество клиентов, размер компании.

Кроме того, оценка **качества услуг аудиторской фирмы** может производиться именно на стадии выбора фирмы-партнера. Предварительные выводы о правильности выбора той или иной аудиторской фирмы можно сделать путем проведения оценки, например, следующих позиций: деловая репутация, профессионализм, соблюдение условий конфиденциальности, ценовая политика, соотношение цены и качества услуг, комплексность услуг, ответственность, которую берут на себя аудиторы, отзывы и рекомендации заказчиков, наличие апробированных методик, владение проблемами отраслевой специфики, участие в профессиональных аудиторских объединениях и т. д.

Третий подход. Качество аудита – это соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности. Выполнение требований стандартов обеспечивает уверенность пользователей в приемлемом качестве аудиторских услуг и создает основу для доверия мнению аудитора. Но ориентация аудиторской фирмы на соответствие минимальным стандартам снижает ее стратегические преимущества, т. е. профессиональная деятельность аудиторской фирмы может соответствовать стандартам аудиторской деятельности и не соответствовать стандартам качества, установленным потенциальными клиентами и другими заинтересованными пользователями.

В условиях увеличения конкуренции на рынке аудиторских услуг проведение аудита на основе «соответствия требованиям стандарта» без разработки стратегии процесса оказания аудиторских услуг приведет к получению «ограниченного результата тактического характера». Все усилия, направленные на внедрение в управление деятельностью аудиторских фирм элементов современного менеджмента качества, будут иметь формальный характер. Стратегический подход к **качеству аудита** предполагает, прежде всего, ориентацию аудиторской фирмы на удовлетворение запросов рынка. Предпочтение следует отдавать потребительской оценке, изучению характера потребностей и выделению **показателей качества**, имеющих первостепенное значение для тех, кто использует конечный результат аудиторской проверки.

Четвертый подход – измерение качества аудита с позиции оказанной аудиторской услуги. О качестве предлагаемых аудиторской фирмой услуг с полным основанием можно судить только по результатам аудиторской проверки или оказания других услуг. При этом следует учитывать, что в основе качества аудиторской проверки лежат две четко измеряемые переменные: **уровень приемлемого аудиторского риска и уровень существенности.**

Использование данного подхода предполагает сравнение полученных и ожидаемых выгод. Однако требования фирмы-заказчика могут быть завышенными. Такие неподтвердившиеся ожидания могут обернуться стремлением потребителя вернуть внесенную плату за оказанную услугу, вызвать необоснованные претензии. В конечном счете оказываемая фирме-заказчику аудиторская услуга обеспечивается вложенным профессиональным трудом, направленным на определенный результат с намерением его достичь. Потребитель получает то, что может и должен предоставить для его блага производитель профессиональных услуг по условиям договора на проведение аудита.

Пятый подход. Качество аудита определяется сочетанием соответствия одновременно стандартам и стоимости. Подход к **качеству** на основе затрат подразумевает действительную стоимость аудиторской услуги исходя из качественных характеристик. В целом необходимо соблюдать принцип наибольшей пользы от затраченных ресурсов.

Для заказчика высококлассная услуга по разумной цене представляется более качественной, чем такая же услуга по более высокой цене, сложившейся благодаря различиям в затратах. При этом приобретение аудиторской услуги ниже рыночной стоимости означает ее приобретение по цене ниже уровня доверия, а значит, существует вероятность получения аудиторской услуги, качество которой будет обусловлено заниженным уровнем доверия.

Шестой подход – качество аудита как результат участия потребителя в оценке качества аудиторской проверки. Привлечение клиентов к оценке качества проведенного аудита возможно путем анкетирования и опросов. При этом подходе принимаются во внимание предпочтения фирмы-заказчика и возможности аудиторской фирмы удовлетворять их. Кроме того, помимо фирмы-заказчика существуют и другие пользователи мнения аудитора (инвесторы, кредиторы и т. д.). Каждый представитель определенной группы пользователей профессионального мнения аудитора обладает своим пониманием **качества**, которое пригодно к использованию.

Седьмой подход. Качество – это соответствие скрытым потребностям клиентов. Аудиторская фирма должна предугадывать будущее, еще не осознанные запросы потребителей и формировать современные взгляды на качество аудиторской деятельности. Удовлетворение скрытых потребностей может включать, по нашему мнению, выработку практических рекомендаций и оказание методической помощи фирме-клиенту в решении проблем после того, как аудиторское заключение будет подготовлено, поддержку заказчиков в течение всего срока выполнения договора.

Из представленных подходов к определению **качества аудита** следует, что **качество аудита** – это комплексное понятие, и чтобы иметь возможность для его оценки, необходимо установить четкие **критерии качества**.

- 1) требования Закона об аудиторской деятельности;
- 2) лицензионные требования и условия;
- 3) правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- 4) внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности профессиональных аудиторских объединений;
- 5) внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Для того чтобы выразить объективное и независимое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, аудитору необходимо иметь представление о том, какие интересы преследуют различные **группы пользователей отчетности.**

Пользователями профессионального мнения аудитора следует считать пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности (или другой бухгалтерской информации) аудируемого лица, заинтересованных в ее достоверности.

Во-первых, это ***пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов, которые согласно законодательству об аудиторской деятельности подлежат обязательному аудиту.*** В соответствии со ст. 7 Закона об аудиторской деятельности «обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит проводится преимущественно в интересах экономической безопасности государства, но не конкретных групп пользователей.

Отдельно следует выделить ***пользователей мнением аудитора по собственной инициативе.***

Среди таких пользователей по степени заинтересованности в достоверности информации можно выделить как **активных, так и пассивных пользователей бухгалтерской информации.**

К активным можно отнести пользователей, которые занимают активную позицию в отношении достоверности предоставляемой предприятием бухгалтерской информации. Учитывая, что согласно Закону о бухгалтерском учете пользователи бухгалтерской информации подразделяются на внешних и внутренних, к активным пользователям могут быть **отнесены:**

внутренние (собственники (акционеры, учредители, участники) и руководители (менеджеры);
внешние (инвесторы и кредиторы).

Пассивные пользователи – это пользователи, которые не предъявляют конкретных требований к качеству предоставляемой предприятием бухгалтерской (финансовой) информации: например, органы государственной статистики, налоговые органы и иные государственные органы, общественность в целом.

Все группы заинтересованных пользователей объединяет одна общая цель, а следовательно, *общая информационная потребность*, которая заключается в том, насколько бухгалтерская информация достоверна во всех существенных аспектах. В рамках общей информационной потребности и у внутренних, и у внешних пользователей есть *специфические информационные потребности*.

***Специфические информационные потребности* внутренних пользователей:**

- собственники (акционеры, учредители, участники) – получение достоверной информации о стоимости капиталовложений, рентабельности вложенного капитала, чистой прибыли, извлекаемой из акций и подлежащей распределению;
- управленческий персонал (руководители, менеджеры) – получение достоверной информации, которая поможет им в принятии решений, планировании, контроле и регулировании управленческой деятельности в интересах собственников. Это информация о расходах, спросе, доходах, рентабельности продукции, конкурентоспособности;
- бухгалтеры предприятия – получение достоверной информации, которая поможет им оценить результаты своей деятельности в прошедшем отчетном периоде.

***Специфические информационные потребности* внешних пользователей:**

- инвесторы – получение достоверной информации об ожидаемом движении денежных средств, финансовой устойчивости, о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных инвестиций и о приросте балансовой стоимости акций;
- кредиторы – получение достоверной информации о стоимости и ликвидности имущества организации, платежеспособности (способности организации выплатить в срок причитающиеся им суммы), кредитоспособности (способности организации погасить предоставленные ей займы и выплатить соответствующие проценты по ним);
- органы государственной власти – получение достоверной информации, необходимой для осуществления ими своих функций (по распределению ресурсов, регулированию народного хозяйства, разработке и реализации общегосударственной политики, ведению статистического наблюдения). В частности, - налоговые органы уделяют внимание декларируемой прибыли, начисляемым налогам;
- общественность в целом – получение достоверной информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном уровне.

Аудитору также следует иметь в виду, что у заказчика аудиторской проверки могут быть как *установленные*, так и *скрытые потребности*.

Установленные потребности – это потребности, которые четко оговорены на этапе предварительного планирования и определены условиями договора на оказание аудиторских услуг.


Скрытые потребности – это подразумеваемые потребности, которые необходимо выявить в процессе оказания аудиторских услуг. Они могут заключаться в потребности фирмы-клиента в выработке на профессиональной основе компетентных рекомендаций и советов по различным вопросам бухгалтерского учета, финансового менеджмента, права и налогообложения, а также в разработке предложений по улучшению системы внутреннего контроля и т. д.

Качество бухгалтерской информации определяется тем, насколько могут быть удовлетворены информационные потребности заинтересованных пользователей с точки зрения возможности принятия обоснованных экономических решений. Информационные потребности заинтересованных пользователей заключаются в необходимости получения информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Они определяют требования к качеству предоставляемой предприятием учетной и отчетной бухгалтерской информации, которые следует учитывать при ее формировании.

Для удовлетворения таких потребностей в системе бухгалтерского учета формируется:

1) применительно к **внутренним пользователям** – учетная и отчетная информация, полезная руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа, контроля производственной и финансовой деятельности;

2) применительно к **внешним пользователям** – отчетная информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в финансовом положении, полезная широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. И в том, и в другом случае оговаривается, что информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, должна быть полезной, чтобы удовлетворить потребности пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.



Согласно концептуальным основам бухгалтерского учета основным критерием качества бухгалтерской информации выступает ее полезность с позиции принятия управленческих решений заинтересованными пользователями.

Помимо основных требований к качеству подготовленной информации выделяются также требования к самому процессу подготовки бухгалтерской информации. К ним относятся:

1) правила ведения бухгалтерского учета: обязательность двойной записи, ведение бухгалтерского учета в денежном выражении, раздельное ведение бухгалтерского учета текущих затрат на производство продукции и капитальных затрат, непрерывность ведения бухгалтерского учета, обязательность документального оформления хозяйственных операций, обязательность систематизации и накопления информации в учетных регистрах, оценка имущества и обязательств в денежном выражении, обязательность инвентаризации имущества и обязательств;

2) допущения в отношении порядка ведения бухгалтерского учета: имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

3) принципы бухгалтерского учета: полнота отражения бухгалтерской информации, своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности, осмотрительность в признании фактов хозяйственной деятельности, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость данных аналитического и синтетического учета, рациональность ведения бухгалтерского учета.

Аудитор, не определяя качество системы бухгалтерского учета во всех аспектах, оценивает качество бухгалтерского учета по степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях, уменьшая тем самым до приемлемого уровня информационный риск для ее пользователей.

Понятия «**качество аудита**» и «**качество бухгалтерского учета**» взаимосвязаны. Чем **выше** качество проводимого аудита, тем выше качество формируемой в системе бухгалтерского учета информации и, следовательно, выше уверенность пользователя профессионального мнения аудитора в правильности принятия и совершения экономических решений в будущем. И наоборот, подтверждение аудитором недостоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности заказчика влечет за собой снижение качественных характеристик бухгалтерского учета и снижение доверия к профессиональному мнению аудитора.